الريادة في العمل المحاسبي
والأزمة المالية العالمية

Entrepreneurship in Accounting and the International Financial Crisis

أ.د. عبد الرزاق قاسم الشحادة
جامعة الزيتونة الأردنية
كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية
قسم المحاسبة

أ.د. عبد الناصر أحمد حميدان
جامعة حلب
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العلمي الدولي العاشر لكلية الاقتصاد و العلوم الأدارية / الريادية و مجتمع المعرفة /
بجامعة الزيتونة الأردنية 26 - 29 -- نيسان 2010

ملخص:

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في بيان مدى مسؤولية النظم المحاسبية ومعايير المحاسبة و التدقيق الخارجي والداخلي الدولية وقواعد السلوك المهني في حدوث الأزمة المالية العالمية الراهنة.

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي المعتمد على استخدام الاساليب الاحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة ، ومن خلال توزيع استبيان على أفراد مجتمع الدراسة . و توصل الباحثان الى النتائج التالية .

أن التطبيقات المحاسبية و ما نتج عنها من معلومات غير صحيحة، و ضعف السلوك المهني و الأخلاقي للقائمين على الوحدات المحاسبية كان من الأسباب التي ساعدت على حدوث الازمة المالية العالمية ، فقد كانت هنالك علاقة ارتباط قوية بين المتغير التابع وهو الازمة المالية و كلا من المتغيرات المستقلة و المتمثلة في قصور بناء معايير المحاسبة و المرونة في السياسات المحاسبية و ضعف السلوك المهني و الاخلاقى للمدقق الخارجي و الادارة . و كانت أهم التوصيات التي وردت في الدراسة تتمثل في :

1- يجب التركيز ليس فقط على البعد الفني للعملية المحاسبية من خلال اصدار المعايير و التعليمات المحاسبية المحلية و الدولية و إنما لا بد من إعادة النظر في مقومات مهنة المحاسبة من منظور عالمي شاملا ككل لأن الأزمة المالية الراهنة لست أزمة مالية بحتة و أنما هي أزمة فكر و ثقافة و أخلاق ، بدءا من الأطر و القواعد القانونية للمهنة مرورا بمعايير المحاسبة و المراجعة و سلوك و أخلاقيات المهنة و انتهاء بالرقابة على جودة الأداء المهني التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد .

2- أن الأزمة المالية العالمية الحالية أكدت أهمية أن يشهده العالم من متغيرات متعددة و في مقدمتها مهنة المحاسبة و أن توجيه الاتهام على أن المحاسبة على أنها أحد أسباب الأزمة لدليل على أهمية و مكانة مهنة المحاسبة في المتغيرات القادمة و بالتالي لا بد من مشاركة مهنة المحاسبة بمفاهيمها و قواعدها و أخلاقيتها في صياغة النظم و القواعد القانونية و المالية و الاقتصادية الجديدة .

3- أظهرت نتائج الدراسة أن وجود جهات تشريعية متعددة لبناء معايير المحاسبة الدولية كان من الأسباب التى أدت إلى ضعف الثقة في البيانات المحاسبية المنتجة لهذا لا بد من وجود جهة تشريعية عالمية موحدة للمعايير ملزمة لجميع الهيئات و الشركات العالمية

4- إذا كانت كبريات الشركات العالمية قد وجهت الاتهام و الشكوك إلى مهنة المحاسبة فهذا يؤكد على الدور الهام و الحيوي لهذه المهنة في الاقتصاد العالمي لهذا لا بد من وجود توافق على تطبيق معايير المحاسبة الدولية و أساليب مراجعتها مع المعطيات الاقتصادية و الاجتماعية للبيئة التي تطبق فيها فبدون ذلك التوافق لن تستطيع تلك المعايير الدولية للمحاسبة من عكس الواقع الاقتصادي و المالي للبيئة التي تطبق فيها .

مقدمة:

أثارت الأزمة المالية العالمية الراهنة العديد من التساؤلات والآراء حول الأسباب التي أدت إلى حدوثها ، فمنهم من نسبها إلى عوامل تعثر الديون المصرفية العقارية والتوسع في استخدام أدوات مالية للديون العقارية (المشتقات المالية) ، وعدم توفر رقابة حكومية تنظيمية كافية على البنوك والبيوت الاستثمارية بالنسبة لنوعية موجوداتها وديونها ومدى السيولة لديها، وكفاية رؤوس الأموال لديها،.ومنهم من عزها إلى ضعف الحاكمية لدى تلك الشركات والفساد الإداري والمالي، والبعض الآخر رأى الى آلية النظام المالي العالمي الحر سببا أساسياً في حدوث الأزمة المالية العالمية.

لقد سلطت الأزمة المالية العالمية الأضواء على معايير المحاسبة و التدقيق وأخلاقيات الأعمال ومسؤوليات الإدارات في الشركات وأظهرت إلى الملأ أزمة ثقة المجتمع المالي في المعلومات التي تقدمها التقارير والقوائم المالية الصادرة وفق تلك المعايير المتعارف عليها المحاسبية و التدقيقية على حد سواء (سابا 2009 ، ص 5).

هذا الأمر أدى إلى خلخلة القناعة في جدوى النظام المالي والاقتصادي العالمي، وبالتالي المعايير والأسس التي تقوم عليها العملية المحاسبية باعتبارها الأداة الأساسية في إنتاج المعلومات والبيانات التي تمثل نتائج النظام المالي لتلك الشركات التي أعلنت فشلها المالي والاقتصادي.

والشيء الأهم بالنسبة لنا كمحاسبين هو من أرجع الأزمة المالية العالمية الراهنة إلى عوامل محاسبية ورقابية، فقد اتهم أعضاء في إدارات بنوك وشركات عالمية كبيرة ، وأعضاء في مجلس الشيوخ الأمريكي، تطبيقات القيمة العادلة كما جاءت في معايير المحاسبة الدولية /معيار رقم 16/ بمفهومها المحاسبي على أنها ليست عادلة ولا تنسجم مع الفكر الاقتصادي، لأنها تعكس الموقف المالي للشركة من منظور ظرفي و حالي، وليس من منظور مستمر طويل الأمد ينسجم مع فرض الأستمرارية، بالإضافة إلى الانتقادات التي وجهت إلى الصعوبات التي تكتنف تحديد القيمة العادلة للأدوات المالية المستخدمة في أسواق المال، عندما تكون الأسعار في الأسواق المالية غير متوفرة أو عندما تكون الأسواق المالية قائمة دون توفر السيولة اللازمة.

مما سبق نلاحظ أن هناك العديد من الآراء والانتقادات التي وجهت إلى العملية المحاسبية والمعايير والأسس التي تقوم عليها باعتبارها أحد عوامل المسببة للأزمة المالية الراهنة، ومن هنا جاءت فكرة هذه الدراسة لتطرح تساؤلاً يتعلق بمسؤولية التطبيقات والمعايير المحاسبية و التدقيقية عن حدوث الأزمة المالية العالمية رغماً أن هذه التطبيقات تعارف عليها المجتمع المالي منذ مئات السنين، ووجد فيها النفعية في عملية إنتاج وتوصيل المعلومات إلى الأطراف ذات الاهتمام باقتصاديات المجتمع المالي.

مشكلة الدراسة:

لقد تم مؤخرا اتهام استخدام معايير المحاسبة الدولية (INTERNATIONAL STANDARDS ACCOUNTING) وبشكل خاص تطبيقات القيمة العادلة بأنها تعد من أهم أسباب نشوء الأزمة المالية العالمية الحالية، اذ أكد على ذلك عدد من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي والكثير من رؤساء مجالس إدارات بنوك وشركات عملاقة عالمية، كما أرجع عدد من الباحثون أمثال (Russel).

and Dewing 2008) أسباب فشل العديد من المشروعات الاقتصادية إلى ضعف النظم المحاسبية المطبقة فيها من جهة، ثم عدم التزام المهنيين فيها بقواعد ومتطلبات المعايير المهنية سواء تلك الخاصة بإعداد البيانات المالية للشركة أو تلك الخاصة بتدقيق تلك البيانات.

وعلى هذا الأساس يمكن تحديد مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية:

1- هل أن هنالك قصورا في بناء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (INTERNATIONAL (IFRS FINANCIAL REPORTING STANDARDS)التي تلتزم الشركات بها أدى إلى إنتاج وتوصيل معلومات مضللة إلى الأطراف المهتمة بالمجتمع المالي ساعدت على حدوث الأزمة المالية العالمية.

2- هل أن المرونة في البدائل المحاسبية التي جاءت بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتطبيقاتها من قبل الشركات أدى إلى إنتاج معلومات غير عادلة ساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية.

3- هل أن هنالك قصوراً في بناء معايير التدقيق التي يلتزم المدقق الخارجي بها أدت إلى عجزه في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي وساعد في حدوث الأزمة المالية العالمية.

4- هل هناك قصوراً في بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي بها أدت إلى فشله في ضبط عمليات الشركات ساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية.

5- هل أن عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني التي تلتزم بها الجهة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية للشركات /الإدارة/ ثم الجهة المسؤولة عن تدقيق تلك الحسابات /المدقق الخارجي/ أثر في حدوث الأزمة المالية العالمية.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في بيان مدى مسؤولية النظم المحاسبية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومعايير التدقيق الخارجي والداخلي وقواعد السلوك المهني في حدوث الأزمة المالية العالمية الراهنة.

ويتفرع عن هذا الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية التي تتمثل في:

1- تحديد مدى مسؤولية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في إنتاج معلومات مضلله للمجتمع المالي ساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية.

2- بيان مدى مسؤولية المرونة في تطبيق في البدائل المحاسبية التي جاءت بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في إنتاج معلومات غير عادلة ساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية.

3- تحديد مسؤولية معايير التدقيق الداخلي والخارجي في عجزها عن اكتشاف عمليات الاحتيال المالي وضبط العمليات للشركات وبالتالي ساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية.

4- استكشاف ما إذا كان عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني من قبل الإدارة والمدقق الخارجي ساهم في حدوث الأزمة المالية العالمية.

فرضيات الدراسة:

في ضوء عناصر المشكلة الخاصة بالدراسة وأسئلتها ومن ثم الأهداف المحددة بها، تقوم الدراسة على خمس فرضيات وتتخذ هذه الفرضيات في صورتها الايجابية الشكل التالي:

الفرضية الأولى:

- **Ha1: يوجد قصوراً في بناء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تلتزم الشركات بها أدت إلى إنتاج معلومات مضلله للأطراف المهتمة بالمجتمع المالي، وبالتالي حدوث الأزمة المالية العالمية الراهنة.**

الفرضية الثانية:

- **Ha2: أن المرونة في تطبيق البدائل المحاسبية التي جاءت بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كانت السبب في إنتاج معلومات غير عادلة للمجتمع المالي ساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية الراهنة.**

الفرضية الثالثة:

- **Ha3: يوجد قصوراً في بناء المعايير الدولية للتدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي أدت إلى عجزة في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي وساعد في حدوث الأزمة المالية العالمية.**

الفرضية الرابعة:

- **Ha4: يوجد قصوراً في بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي بها أدت إلى فشله في ضبط عمليات الشركات وساعدت في حدوث الأزمة المالية العالمية.**

الفرضية الخامسة:

- **Ha5: عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني التي تلتزم بها الجهة المسئولة عن إعداد البيانات المالية للشركة /الإدارة/ ثم الجهة المسؤولة عن تدقيق تلك الحسابات /المدقق الخارجي/ أثر على حدوث الأزمة المالية العالمية.**

منهجية الدراسة :

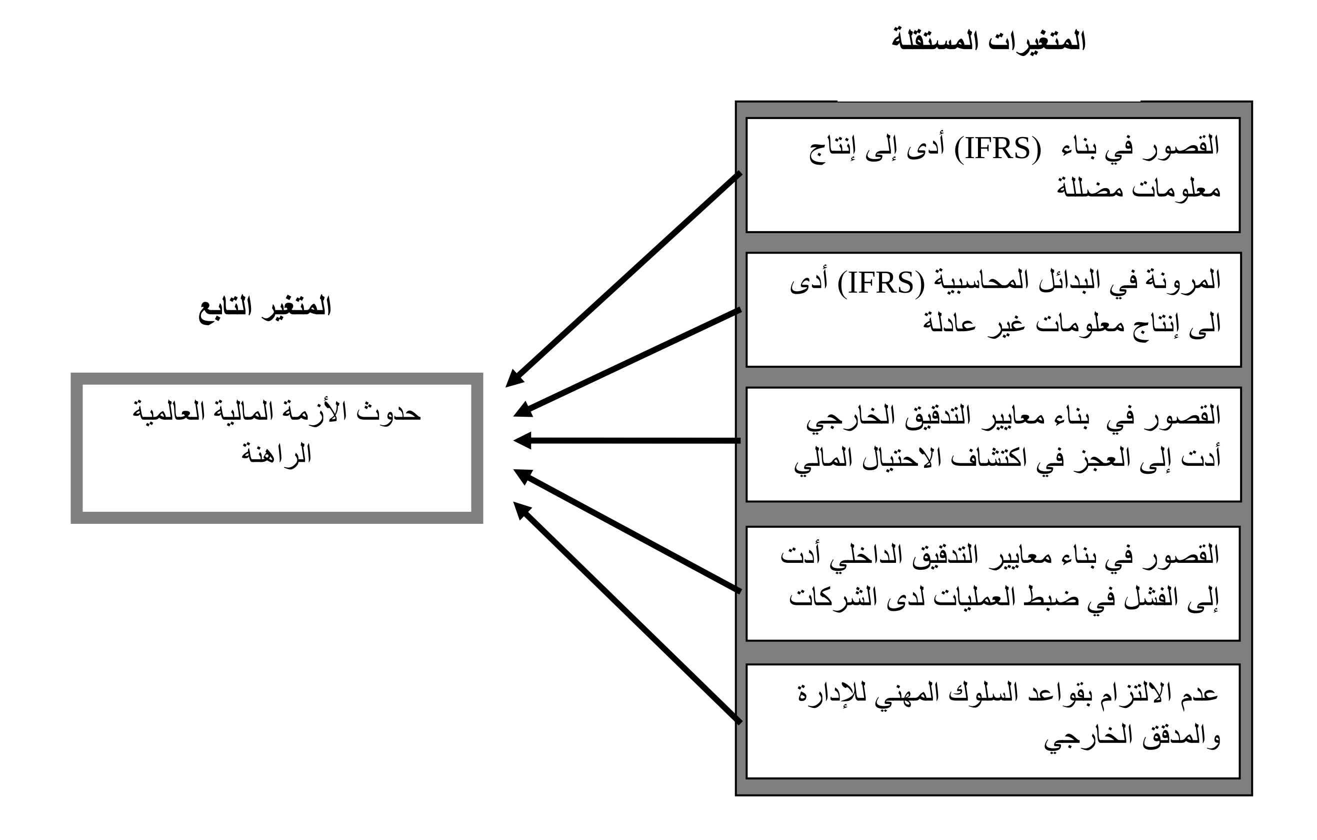
يقوم البحث على محورين أساسيين، الأول نظري ويتم فيه عرض الإطار النظري لمعايير المحاسبة وأهميتها في تشكيل معلومات موثوقة ومتعارف عليها دولياً والمستخلص من المراجع والدراسات العلمية المختلفة ذات الصلة بالموضوع، والثاني الميداني المعتمد على جمع البيانات والمعلومات المناسبة لأغراض البحث من خلال تصميم استبانه تم توزيعها على عينة الدراسة التي تشمل الفئات التالية:

- **فئة الدكاترة في الجامعات الأردنية تخصص محاسبة وتم توزيع/ 30/ استبانة عليهم استرد منها/ 26/ منها/ 25/مكتملة الاجابات**
- **فئة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين وتم توزيع/ 20/ استبانة عليهم ، استرد منها/ 16/ منها/ 15/مكتملة الاجابات.**

- **فئة جمعية مدققي الحسابات وتم توزيع/ 15/ استبانة عليهم ، استرد منها/ 10/منها/ 10/مكتملة الاجابات.**
- **فئة الرقابة والإشراف المتمثلة في والبنك المركزي وهيئة الأوراق المالية الأردنية وتم توزيع/ 20/ استبانة عليهم، استردت بالكامل ومكتملة الاجابات .**

نموذج الدراسة:

في ضوء عناصر المشكلة والفرضيات المرتبطة بها، يتخذ نموذج الدراسة بمتغيراته المستقلة والمؤثر على المتغير التابع الشكل التالي:



الإطار النظري و الدراسات السابقة

مهنة المحاسبة و الأزمة المالية العالمية:

يظهر الواقع العملي لمهنة المحاسبة و اللاسواق المالية وجود أزمة ثقة في البيانات و المعلومات المحاسبية المنشورة من قبل الشركات و انتشار هذه الأزمة لتشمل شركات تدقيق الحسابات نفسها و انهيار شركة (آرثر اندرسون) لدليل أضافي على ذلك في الوقت الذي شهدت فيه المهنة تدخلا و واضحا من قبل أصحاب المصالح و رجال المال و السياسة و يمثل انهيار كبريات الشركات العالمية أنرون و ليمان برازر و غيرها أكبر حدث اقتصادي و مالي ساهم بازدياد فجوة عدم الثقة بالبيانات المحاسبية .

فقد ارجع محافظ مؤسسة النقد السعودية (الجاسر2008) أسباب حدوث الأزمة المالية العالمية الى عاملين أولهما من جانب الحكومات لضعف التنظيم والإشراف على الأسواق منطلقين من الاعتقاد بأن النظام المالي كان قادرا إلى حد كبير على تنظيم نفسه، أما العامل الثاني فيعود إلى المؤسسات المالية، حيث تمثل الخطأ في ضعف الاحتراز. اذ تعرضت المصارف إلى الانكشاف المفرط في القروض نظرا لوجود قاعدة رأسمالية غير كافية اذ قدمت قروضا ضخمة للمؤسسات والشركات المالية غير الخاضعة للإشراف والرقابة.

وأوضح(خليفة 2003) أنه من دون مصداقية للمعلومات المحاسبية والمالية تتعرض اقتصاديات اكبر الدول لصدمات عنيفة تؤثر بشكل مباشر على اندفاع الاستثمارات إلى الدولة واستقرار أسواق المال والإعمال فيها وظهر ذلك واضحا في حالات شركات "انرون ووردكوم" في الولايات المتحدة وكان أحد الأسباب الرئيسية هو عدم مصداقية المعلومات المنشورة. ويرى انه في سبيل تحقيق هذه المصداقية يكون على مهنة المحاسبة في أي دولة إن تتابع التطور الذي يحدث في مجال الأعمال وان تجد الحلول المناسبة للمسائل المالية وأن تبتكر أساليب وأدوات الضبط والرقابة اللازمة.

استناد إلى ما سبق فأن الكثير من رجال الاقتصاد و المسئولين وجهوا التهمة إلى مهنة المحاسبة بحدوث الأزمة المالية الراهنة و قد عبر عن ذلك (الجاسر2008) بقوله أن أنظمة المحاسبة وإدارة المخاطر داخل المصارف فشلت تحت ضغط برامج المكافآت المشوهة التي تركز على الأرباح قصيرة الأجل. وفي النهاية، تمخضت مشكلة في قطاع من السوق (قروض الرهن العقاري) عن انهيار النظام بكامله .

في حين رأى البعض أن المحاسبة بقواعدها ومفاهيمها ليست السبب في حدوث الأزمة الائتمانية وهذا ما أكده أيضاً رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية أمام لجنة خزانة مجلس العموم الأمريكي في جلسة التحقيق في الأزمة البنكية عام 2008 بأن السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الائتمانية يرجع إلى الممارسات السيئة التي اتبعت في عمليات الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة تلك الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرسملة (القشي).

وهذا ما عبر عنه أيضا رئيس جمعية المحاسبين القانونين الأردنية(سابا 2009) بقوله أن العملية المحاسبية قامت على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض المتعارف عليها الراسخة والمتعارف عليها، وأن إجراء التغيير في الطرق المحاسبية ومفاهيمها استجابة لما يحدث في السوق هو أمر خاطئ، لأنه لا يجوز أن ننظر إلى ما يحدث في السوق من خلل اقتصادي أو مالي أو رقابي أو تنظيمي، ثم نذهب لنقرر القواعد اللازمة لقياس قيمته، بهذا فلن يكون لدى مهنة المحاسبة أي قواعد محاسبية على الإطلاق.

المحاسبة كأداة توحيد للأنظمة الاقتصادية:

إن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى من حيث أهمية الدور الذي تقوم به في المجتمع، إلا أنها تختلف عنهم من حيث أصولها وقواعدها، فالمحاسبة علم اصطلاحي، غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات لنشاط اقتصادي ولعل أوجز تعبير عن طبيعة المحاسبة هو ما يرد في تقرير مراجع الحسابات عبارة "فيما إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة وضع المؤسسة المالي ونتائج أعمالها وفقاً "للأصول المحاسبية المتعارف عليها" .

الصورة العادلة في عرف المحاسبين والمراجعين، لا يمكن الحكم عليها بشكل مطلق بل في إطار "الأصول المحاسبية المتعارف عليها". و منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي تم التحويل و التغير في النظر إلى طبيعة العملية المحاسبية ، حيث بدلا من التركيز على محاولة فهم المحاسبة كعملية فنية داخل المنظمات الاقتصادية إلى النظر إلى المحاسبة كظاهرة فنية لها أبعادها الاقتصادية والاجتماعية و يدل على ذلك التعريف الآتي للمحاسبة (lau1990) تعتبر المحاسبة نظام رسمي يتصف بالخصائص السلوكية و الهيكلية و يستخدم المصطلحات المالية الأساسية و يشتق معانية و مفاهيمه من النظم الاقتصادية المحيطة به.

هنالك علاقة عضوية بين المحاسبة و الاقتصاد ، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل النشاطات الاقتصادية و التعبير عن العلاقات بين المنظمات . و لكي تقوم تلك المنظمات بإدارة مواردها بصورة جيدة لا بد لها من بيانات محاسبية سليمة و نظم رقابية محاسبية (Boulding1997) و من هذا المنطلق قامت المعرفة المحاسبية على مجموعة من المعايير المكتوبة تصدرها هيئات مهنية تتعلق بالنواحي الفنية للعملية المحاسبية و تستخدم لإثبات قيمة التغيرات التي تطرأ على ثرة الوحدة الاقتصادية خلال فترة معنية .

يتميز النشاط الاقتصادي بعدد من الخصائص تختلف باختلاف الدول وتعدد أنظمتها، رغماً أنه يقوم على مجموعة من الوظائف المشتركة منها /الإنتاج ، التوزيع ، الدخل ،الاستهلاك، الادخار، الاستثمار/. لقد حاولت المحاسبة الخروج من التعقيدات في التنظيمات الاقتصادية كمحاولة منها في تخفيض درجة عدم التأكد التي تكتنف التقارير المحاسبية عن النشاط الاقتصادي الديناميكي وذلك بأخذها في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية ما يلي (هلالي، ص24):

1- الفروض والمبادئ المحاسبية و أدوات التطبيق العملي التي تساعد في تفسير الظواهر الاقتصادية المركبة رغما الاختلاف في الأنظمة الاقتصادية السائدة والتداخل والديناميكية للنشاط الاقتصادي على مستوى الاقتصاد ككل وعلى مستوى المشروع المنفرد، ولقد قام الأدب المحاسبي بتقديم جملة من الإجراءات العملية و التي أدت الى تبسيط للقياس المحاسبي وذلك عن طريق تطوير المفهومين الأساسيين التاليين:

أ- مفهوم القياس النقدي وذلك عن طريق تبسيط الأبعاد المتعددة للنشاط الاقتصادي مع التركيز على الناحية النقدية.

ب- مفهوم إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق شرح محتوى هذه القوائم المالية وعناصرها وطريقة تبويبها، حيث تمثل تلك القوائم نموذج تبسط فيه الطبيعة المعقدة للنشاط الاقتصادي.

2- صياغة معايير دولية للتدقيق والمحاسبة تعتبر بمثابة مرشد عام، بالرغم من وجود بعض الاعتراضات والانتقادات عليها، فالغالبية العظمى من المحاسبين و أعضاء المجتمع المالي يعترفون بهذه المعايير، كنظريات وطرق وعرف ثبتت استخداماتها بمرور الزمن.

من السابق يمكن القول أن ريادية العملية المحاسبية تجلت بأدوتها و مفاهيمها و وسائلها والإطار المفاهيمي و الإجرائي لها والتي استطاعت من خلال تلك العناصر قياس نتائج النشاط الاقتصادي لعشرات السنوات ونتج عن العملية المحاسبية معلومات أعدت وفقاً لقواعد أساسية وافتراضات متعارف عليها حتى يتمكن مستخدموها من تفسيرها بطريقة مناسبة وأن عملية تفسير وتحليل المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المحاسبية ليست مقصورة على المحاسبين فقط ،ولكن يمتد الأمر إلى جميع المستفيدين منها من مدراء ومستثمرين ودائنين وأطراف أخرى مهتمة بأمر الوحدة المحاسبية.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) و الأمريكية (GAAP) و العلاقة بينهما :

لقد أصبح هناك تزايدا ملحوظا في قيام المستثمرين باتخاذ قرارات بالنسبة لتخصيص واستثمار رأس المال بناءً على الفرص المتاحة عالمياً . وقد ساعدت عولمة الأسواق المالية نحو إطار محاسبي عالمي ، حيث أن استخدام معايير محاسبية وطنية مختلفة جعل الأمر أكثر صعوبة وتكلفة للمستثمر للمقارنة بين الفرص واتخاذ قرارات مالية مبنية على أساس معلومات معلن عنها.

كما أن الاختلاف بين المعايير المحاسبية المحلية و العالمية قد فرض أيضا تكاليف إضافية سوف تتكبدها الشركات التي يجب عليها إعداد وتجهيز معلومات مالية مبنية على نماذج للإبلاغ المالي المتعدد ، من اجل الحصول على رأس المال في الأسواق المالية المختلفة .

منذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة، طرحت تساؤلات حول دور المحاسبة في النشاط الاقتصادي وحول دور المحاسبين في المجتمع. فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المحاسبة وفي عمل المحاسبين، فقد صاحبها إعادة تقييم داخل المهنة، لدور المحاسب في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، فشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع. ولأغراض وضع قواعد عامة "معايير محاسبة" تكون أساساً للأحكام المحاسبية المتفرقة.

فقد قام خبراء في المحاسبة بدراسات محاسبية مقارنة بين البلدان الصناعية، محاولين الاستفادة في كل بلد من الخبرات المتوفرة في البلاد الأخرى، ولم يكن وضع معايير عامة تحكم مهنة المحاسبة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة حتى 1973 حيث خرجت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee إلى حيز الوجود أثر اتفاق الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس "اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة" لتقوم بوضع ونشر "المعايير المحاسبية الدولية" بهدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبة مترابطة ذات أصول منسقة معروفة ومحددة.

حيث قامت اللجنة (IASC)بإصدار(41) معيارا حتى 2010 م و في أطار سياسة التطوير و التحسين للمعايير قام مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) الذي حل مكان (IASC) بإعادة صياغة و حذف بعض المعايير حيث بقى منها 31 معيارا نافذ المفعول و قام المجلس بتغير التسمية من معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

على الرغم من الاعتقاد السائد بأن (IAS) الأساسية الصادرة عن (IASB) تعالج جميع المواضيع المحاسبية إلا أن الواقع العملي يشير إلى ضرورة تطويرها لتوفير مجموعة شاملة من المعاير الدولية للمحاسبة ، أضف إلى ما تقدم أن (IFRS) تحتوي الخطوط العريضة للمعالجة المحاسبية دون الخوض في التفاصيل الدقيقة و تتصف بوجود بدائل متعددة للقياس والإفصاح المحاسبي .

زد على ما تقدم أن (IFRS) لم تعالج كل المواضيع المحاسبية (AICPA 2004) في ظل هذا الوضع تضطر الشركات إلى العودة للمعايير الأمريكية للمحاسبة (GAAP) (FINANCIAL ACCOUTING STANDARDS BOARDS) التي تعتبر دليلا شاملا لجميع المواضيع المحاسبية ، حيث أصدرت هيئة معايير المحاسبة الأمريكية لغاية الآن(142) معيارا محاسبيا تعالج جميع القضايا المحاسبية بالتفصيل (TWEED2005).

لا تختلف المعايير الأمريكية و الدولية من حيث الجوهر سوى أن (IAS) تضع خيارات أكبر لتمكن شركات الدول المختلفة من اختيار ما يناسب بيئتها ، حيث أن 88% من (IAS) أي (36) معيار مطابقة تماما للمعايير الأمريكية و 12% غير متطابقة بشكل تام أي (5) معايير .

وكانت هناك ضرورة لوجود تقارب أكثر بين معايير المحاسبة الدولية و معايير المحاسبية الأمريكية(GAAP) كما كان هناك حاجة لتطوير معايير محاسبية يتم تبنيها على أساس المبادئ ، والممارسة ، والبساطة ، والشفافية ، والمعتمدة على حقيقة وواقع الإعمال التجارية. (Stella Fernley) Hines, 2002) و أدركت الهيئة الأمريكية لتبادل الأوراق المالية أن الشركات الأجنبية تتخذ قرارها بشأن بيع السندات فى الولايات المتحدة لعدة أسباب لا يرتبط معظمها بالقوانين والقواعد الأمريكية ولكن بعض تلك الشركات الأجنبية عبرت عن عدم ارتياحها لاستخدام القواعد المحاسبية الأمريكية كسبب لعدم إدراجها في أسواق المال الأمريكية. وقد فضلت هذه الشركات عدم إدراجها في الولايات المتحدة على استخدام معايير محاسبية لم تشارك في وضعها. وبالتالي قد يصبح قبول البيانات المالية التي تم إعدادها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية دون شرط التوافق مع المعايير الأمريكية العامة سببا في زيادة عدد الشركات الأجنبية المدرجة في أسواق المال الأمريكية .

وقد عبرت الهيئة الأمريكية لتبادل الأوراق المالية عن استعدادها للتوافق مع تلك المعايير بل قامت خلال عام 2008 بقبول ثلاثة من المعايير المحاسبية الدولية في مجال بيانات التدفقات النقدية وأثر التضخم المفرط وتسجيل السندات الخارجية. وقد ساهمت عدة عوامل في الوصول إلى هذا التوافق. فالشركات الكبرى التي تعمل عبر الحدود بدأت في تطبيق معاييرها المحلية بأسلوب يتوافق مع معايير اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية أو المعايير المحاسبية الأمريكية العامة .عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على (IAS) التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية ،كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها :

- **التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية .**

- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوربية .

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .

- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعاييرعبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية .

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية أدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وكذلك للقضاء على أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ومن أهم تلك التعديلات :

أ- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة

ب- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض المحاسبين في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار

ت- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

ث- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار .

المحاسبة الإبداعية و المرونة في السياسات المحاسبية:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل اهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) وتحميل شركة (آرثر اندرسون) جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح مما أدى إلى استجابة الكونخرس الأمريكي إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley 2002) .

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل ، والموجودات والالتزامات لمنشئات الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى الاعتقاد أن تلك الممارسات أدت إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشئات الاقتصادية الكبرى مثل إنرون ، وورلد كوم ، وهاركن ، ومريل انديكوا وليمان برازر و غيرها عام 2008 م والتي أدت إلى انهيارات متتالية في عدد كبير من الشركات مما اثر على اقتصاد العالم اجمع وأصبحت أصابع الاتهام

تشار إلى مهنة المحاسبة حول مدى تلاعب الإدارة في صحة تقويم الرهونات العقارية وعدم التطبيق السليم للمبادئ والمعايير المحاسبية .

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم و تحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات: تعريف (Naser) بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها" ويعرفها (Amat) بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال " .

ويقدم (Phillip) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".,عرفها (Mulford) بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية ، أو أي إجراء باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

أضافة إلى ذلك، فإن (Jameson) تناول هذا الموضوع من زاوية مهنة المحاسبة، حيث أشار إلى أن المحاسبة:تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام، وحلِّ المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية وإن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأة، وهذه النشاطات والممارسات التي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة، يطلق عليها المحاسبة الإبداعية .

أن المحاسبة الإبداعية كانت احد التطورات الهامة التي أدت بالمحاسبة إلى ما هي عليه الآن وما ظهر في الواقع المحاسبي من أخطاء ، وبدأ مع شركة أنرون وانهيارها وانتهت إلى ما نشهده حاليا من أزمة مالية عاصفة قد تطيح بغالبية المعايير المحاسبية المتعارف عليها وتؤدي إلى وضع أسس حوكمة جديدة للشركات بدلا من هذه المعايير تعتمد على السلوك والإطار الأخلاقي في المعالجات المحاسبية.

في سبعينيات القرن الماضي ظهرت نظرية الوكالة ، فقد لجأت بعض الإدارات إلى الاهتمام بمصالحها الخاصة على مصلحة أصحاب المال من شركاء أو مساهمين. وظهر من هنا أساليب جديدة في كيفية التلاعب بالمعايير المحاسبية وطرق تحديد الإرباح والاهتلاكات واثبات الإيرادات ، واتبعت وسائل قانونية مستفيدة من المرونة في اختيار البدائل المحاسبية أدت إلى ما عرف بالمحاسبة الابتكارية وظهرت تحت مسميات متعددة :

1- المحاسبة التعسفية : اختيارقسري لأساليب محاسبية يستهدف تحقيق نتائج مرغوب فيها وخاصة تحقيق مكاسب عالية.

2- أسلوب تمهيد الدخل (Income Smoothing)وهو أسلوب اتبع لإزالة التباين الذي يظهر في الإرباح على مدار السنوات المالية بمعنى ترحيل الإرباح خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في السنوات الصعبة القادمة المتوقعة3- أسلوب إدارة المكاسب(Earning Management) باعتبارها التتويج لكافة الأساليب السابقة والتي تقوم على لعبة الأرقام بحيث تشمل الاختيارات العمدية وغير العمدية والتطبيق الخادع وغير الخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تعريفها بإيجاز على النحو التالي " هي منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها ،وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية صورة قد تغاير الحقيقة والواقع . ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم

باستخدامها"المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) ، هكذا بدأت فكرة المحاسبة الإبداعية تكمن في مدى استطاعة المحاسب في أن يبتدع في الفن المالي، ويطوع ذلك في كيفية اكتساب الأرباح طالما أن المعايير المحاسبية لم تحظر ذلك، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

لا يوجد تعريف متفق عليه لإدارة الأرباح في الأدب المحاسبي ،ولكن تشير التعارف عموما إلى ممارسة المدراء للتقدير بنية إخفاء معلومات تتعلق بصحة الأداء المالي من اجل التأثير على أداء الأسهم أو للاستفادة من بعض المزايا التعاقدية أو للتأثير على قرارات تنظيمية (Sun and Rath 2008) ، فهي تنسب إلى أهداف المدراء والتي تتمثل بالحصول على الحوافز أو التأثير على القيمة الاقتصادية للشركة وتركز على نية الإدارة ويصعب عمليا اكتشافها (Dechow and Skinner 2000).

لذا زاد الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح وتناولته العديد من الدراسات من جوانبه المختلفة ، فدراسات اهتمت بكيفية قياس إدارة الأرباح وأخرى بالأساليب المتبعة في ممارسة إدارة الأرباح البعض الأخر بحث بالدوافع والعوامل الكامنة وراء ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح وأخرى اهتمت بمدى تأثيرها على المستثمرين .

ويمكن للإدارة الاستفادة من تلك المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية عند التقرير عن الأرباح والقياس المالي مما قد يؤدي إلى تدني في جودة المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية (Makar et al.2000) ، ان هذه المرونة تعطي الإدارة الخيار في التأثير على النتائج المالية المرغوب التقرير عنها والتي تتفق مع تحقيق أهدافها ، فهي تمثل نوع من اغتنام الفرص لتحسين صورة أداء الشركة ، إلا انه لها تأثير على مصداقية وعدالة القوائم المالية (Christensen et at. 2002) هذا التأثير آثار هيئة المبادلات الأمريكية Securities and Exchange(SEC) Commission حيث صرح رئيسها السابق (اثر ليفيت)في خطابه الشهير لعبة الأرقام المالية عن قلق (SEC)من تأثير إدارة الأرباح على مصداقية التقارير المالية واعتبارها لعبة تتعارض مع المبادئ ذاتها التي تقف وراء قوة السوق(Livett 1998).

أصبحت المرونة التي توفرها المبادئ والمعايير المحاسبية أمر طبيعي وواقعي تقبل به جميع المنظمات والهيئات المهنية التي تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة أن عدم السماح بها يعتبر تجاهل للظروف المختلفة التي تحيط بالشركة ، وتهدف المرونة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية إلى تقديم معلومات مالية تتسم بدرجات عالية من الجودة لاتخاذ القرارات الاقتصادية هذه المرونة المتاحة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية قد تستغلها الإدارة بما يتوفر لديها من سلطة في إعداد التقارير المالية لتحقيق بعض الأهداف الخاصة مثل التأثير على سوق الأسهم وزيادة التعويضات الإدارية وتجنب تدخل المنظمات الحكومية وبالتالي أصبحت إدارة الأرباح محل جدل وخلاف .

وفي هذا الصدد قارن (Dechow and skinner 2000) بين تقبل الأكاديميين والممارسين والمنظمين لمفهوم إدارة الأرباح ووجدوا أن الأكاديميين اقل تضجراً من إدارة الأرباح ويرجع ذلك إلى فهمهم للمشكلة والتي سببها الإيمان بالأسواق ذات الكفاءة وصعوبة نمذجة إدارة الأرباح ، وتشير أدبيات المحاسبة وجود عدة اراء في الفكر المحاسبي اتجاه إدارة الأرباح حيث يدافع البعض عن ممارسة إدارة الأرباح وفي هذا السياق يشير(Schipper 1989) ان إدارة الأرباح كامنة في نظام التقرير المالي ولا تفقد الأرباح المحاسبية منفعتها من خلال مماسسات ادارة الابارح.

ويرى (Dey 1988) بان هناك محفز إداري لإدارة الأرباح يتمثل في رغبة مالكي الأسهم الحاليين في رفع قيمة أسهمهم إلى أقصى حد على حساب مالكي الأسهم المستقبليين بمعنى ان لديهم طلب ايجابي لإدارة الأرباح ، أما (Scott 2003) فيعتقد ان هناك جانب جيد لإدارة الأرباح حيث أنها من الممكن ان تكون أداة لنقل المعلومات الداخلية بالشركات إلى السوق

وتمكين سعر السهم في السوق ليعكس بشكل جيد مستقبل الشركة ، ويرى (Parfet 2000) ان إدارة الأرباح نتاج منطقي وضروري للمرونة الموجودة في خيارات التقرير المالي وهي ليست بالضرورة ظاهرة سيئة وبالتالي إذا كان لدى المدراء مسؤولية لزيادة منفعة مالكي الأسهم فمن المنطقي ان يختار المدراء جميع الخيارات الشرعية التي تساهم لتحقيق ذلك ، ويفرق(Parfet 2000) بعد ذلك بين إدارة الأرباح الجيدة وإدارة الأرباح السيئة حيث ان إدارة الأرباح الجيدة تحدث عندما يختلق المدراء أداء مالي ثابت ومستقر بواسطة خيارات مقبولة ، أما إدارة الأرباح السيئة فتحدث عندما يختلق المدراء قوائم محاسبية غير حقيقية ، ويرى كل من(Jiraporn et al 2008) ان إدارة الأرباح مفيدة وليست ضارة على الأقل كما تصفها العديد من الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح حيث وجدو أن هناك علاقة سلبية بين إدارة الأرباح وتكاليف الوكالة وعلاقة ايجابية بين إدارة الأرباح وقيمة أرباح الشركة.

ويرى الباحث ان إدارة الأرباح تعتمد على السلوك الأخلاقي للإدارة في استخدام ما هو متاح لها من مرونة ، ويمكن ان تكون مفيدة في توصيل المعلومات أكثر فعالية إلى السوق وتحقيق النمو الاقتصادي للشركة أما ذا كان الهدف من ممارسة إدارة الأرباح هو تحقيق بعض المنافع الذاتية وتضليل أصحاب المصالح عن أداء الشركة الحقيقي فهي تعتبرسلوك انتهازي غير مقبول لما يترتب عليه من أضرار بمصالح الأطراف الأخرى وتهديد الثروات وتوزيعها .

وقد طرحت تصنيفات متعددة لأدارة الأرباح فقد أشارت دراسة ،(AL-Khabash et al> 2009) إلى تلك التصنيفات كما يلي

1- **من حيث شرعيتها : إدارة أرباح شرعية وغير شرعية: فالشرعية وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموما من الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية،وغير الشرعيةهى التي تخالف تلك المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة ، وهذا النوع من إدارة الأرباح من الممكن اعتباره غشا .**

2- **من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي : إدارة أرباح اقتصادية : وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي ، و إدارة أرباح من خلال إدارة الاستحقاق : وهي التي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل للتأثير على الدخل ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية و إدارة أرباح انتهازية : وهذا النوع يكون الهدف من التأثير على النتائج المالية من اجل تأكيد حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكا انتهازيا .**

أساليب إدارة الأرباح :

ان الإدارة بحكم مسؤوليتها عن تسيير نشاط الشركة وإعداد التقارير المالية تتبنى العديد من الطرق والاستراتيجيات والأساليب التي من خلالها تستطيع التأثير على النتائج والمراكز المالية بالصورة التي تراها مناسبة (البارودي 2002).

تشير دراسة (Noronha and Zeng 2008) إلى ان هناك العديد من أساليب إدارة الأرباح والتي استخدمتها الشركات وتشمل : تعديل حسابات المدينين ومخصص الديون المعدومة ، التغيير في طرق الإهلاك ، تعديل المكاسب والإيرادات الأخرى، تسوية عمليات الاستثمار (مثل طريقة التكلفة وطريقة الملكية)،العمليات مع أطراف ذوي علاقة (مثل الشراء والبيع والتحويل)، إيرادات التشغيل (مثل إعادة الشراء ، تأجيل أو تقديم وقت الاعتراف). ويرى (البارودي 2002) أن ممارسات إدارة الأرباح تتم بأحد الأسلوبين التاليين :

1- ممارسات بقرارات حقيقية :

وهي التي يستخدم فيها اتخاذ القرارات الإدارية الحقيقية التي تتعلق بنشاط الاستثمار والإنتاج والمبيعات وذلك للتأثير على الإيرادات والمصروفات المحققة والتدفقات النقدية ، فعلى سبيل المثال تقديم الشركة لخصومات على المبيعات لزيادتها والتراخي في شروط البيع بالأجل وكذلك توقيت بيع الأصول أو تأجيل شراؤها إلى فترة زمنية مقبلة وكذلك بيع الاستثمارات المالية عندما تزيد قيمتها السوقية عن التكلفة من اجل تعويض النقص في الأرباح التشغيلية العادية (البارودي 2002) ، وفي هذا الصدد توصلت العديد من الدراسات الى وجود مثل تلك الممارسات التي تعتمد على التصرفات الحقيقية حيث أظهرت دراسة (Graham et al . 2005) ان إدارة الأرباح تحدث من خلال التصرفات الاقتصادية الحقيقية أكثر من حدوثها عن طريق استخدام التقديرات والخيارات المحاسبية في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ، أما (Roychowdhury 2006) فقد وجد دليلا يتسق مع حقيقة أن المدراء يتلاعبون في النشاطات الحقيقية لتجنب التقرير عن الخسائر السنوية وعلى وجه الخصوص وجد أنه يتم تخفيض الأسعار لزيادة المبيعات مؤقتا وزيادة النتائج للتقرير عن تكلفة اقل البضائع المباعة والخفض من النفقات الاختيارية لتحسين الأرباح التي يتم التقرير عنها ، أما (Herrman et al .2003) فقد قاموا بفحص ما إذا كان مدراء الشركات اليابانية ويستخدمون إدارة الأرباح من خلال بيع الأصول ، فوجدوا ان مدراء هذه الشركات يلجان إلى بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية لزيادة الأرباح وذلك عندما يكون الدخل الحالي اقل من الدخل المتوقع .

2- ممارسات بقرارات محاسبية :

وهي التي تتم من خلال التركيز على استخدام المتغيرات المحاسبية التي تتضمن اختيار السياسات المحاسبية والطرق والتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من قياس وتبويب وتقدير بهدف التأثير على النتائج المالية حيث يكون متاح لإدارة الشركة مرونة الاختيار مابين البدائل المحاسبية واللجوء إلى التقديرات الشخصية (البارودي 2002) ، وتتعدد مداخل الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح من خلال القرارات المحاسبية .

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Mcvay 2006) إلى ان الإدارة تمارس إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف بعض البنود الظاهرة في قائمة الدخل بنقل بند مصروفات التشغيل إلى بند مصروفات أخرى لزيادة الأرباح التشغيلية وذلك لمقابلة توقعات المحللين الماليين .

ويمكن أن تمارس أدارة الأرباح من خلال تكوين المخصصات :هي عبارة عن تقدير للمصروفات التي من المتوقع حدوثها تطبيقا للقيد المحاسبي الحيطة والحذر وتستطيع الإدارة استخدامها في التأثير على الأرباح حيث ان تخفيضها يزيد في الأرباح وزيادتها تخفض في مقدار الأرباح ، ولقد أثبتت دراسة (Wahlen 1994) ان البنوك تستخدم مخصصات القروض في إدارة الأرباح .

ويمكن أن تمارس أدارة الأرباح من خلال اختيار التوقيت المناسب لتطبيق معيار محاسبي جديد فعند صدور معيار جديد فانه لا يتم تطبيقه فور صدوره ولكن يحدد موعدا عادة لتطبيقه بعد صدوره ، وعادة تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر عن الميعاد المحدد للتطبيق الإلزامي (خليفة 2004 ص23) ، مما يتيح لإدارة الشركة اختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار قبل الموعد الإلزامي له وذلك لخدمة وتعظيم مصالح الإدارة العليا .

دوافع إدارة الأرباح :

إن الإدارة بحكم طبيعة عملها يتوفر لديها معلومات لا تتوفر لدى من هم خارج الشركة مما يؤدي إلى عدم تماثل المعلومات بين المستفيدين (جنيدي 2004) وفي هذا الصدد يشير (Day 1988) إلى ان عدم تماثل المعلومات بين المدراء وأصحاب الأسهم شرط ضروري لممارسة الشركة لإدارة الأرباح ، أضف إلى ذلك ان الإدارة تؤدي عملها كوكيل عن المساهمين وتعتمد عقود المكافآت التي تتقاضاها نظير أداء عملها على الأرقام المحاسبية وبالتالي فان تكاليف الوكالة تعتبر شرط آخر لإدارة الأرباح .

ان الإدارة وهي بصدد إعداد القوائم المالية تسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين أولهما بقاء الوحدة الاقتصادية واستمرارها في سوق المنافسة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة ، وثانيهما تحقيق منافع خاصة للإدارة سواء في الحاضر أو المستقبل وعند ذلك يعتبر هذا الدافع انتهازيا (الباروردي 2002) ، ولقد ورد العديد من الدوافع التي تقف وراء ممارسة إدارة الأرباح والتي تناولتها الدراسات السابقة ولكنها ليست محصورة فيها .

فقد أشارت دراسة (Cheng and Warfide 2005) إلى ان الإدارة التي تقوم بنقل الأرباح من فترة إلى أخرى للتأثير على أسعار الأسهم إذا كانت المكافئات التي تحصل عليها في صورة أسهم وان ممارسات إدارة الأرباح تزداد لتتجاوز وتفوق توقعات المحللين كلما ارتفع نصيب الإدارة من الأسهم ، وتقدم دراسة(Bergstresser and Philippon 2006) دليلا لتلاعب المدراء في الأرباح باستخدام الاستحقاق الاختياري ويظهر بشكل واضح عندما ترتبط قيمة التعويضات ، فعندما تكون الاستحقاقات مرتفعة يمارس المدراء التنفيذيين عدد كبير من الخيارات غير المعتادة ويقوم المدراء التنفيذيين ومالكي الأسهم الكبيرة ببيع عدد كبير من الاسهم ، وفي هذا الصدد أشارت دراسة (McAnally et al. 2008) إلى ان المدراء يقومون بتعديل تقارير الأرباح من اجل زيادة تعويضات خيارات الأسهم ، وكذلك وجدت دراسة (Shuto 2007) ان مدراء الشركات اليابانية يستخدمون الاستحقاقات الاختيارية لزيادة تعويضاتهم النقدية .

ويشير (Dechow et al.1995) إلى ان العقوبات التي فرضتها SEC على الشركات كان معظمها على عاتق الشركات التي قامت بالتلاعب في التقارير المالية في سنوات إصدار الأسهم وأشارت بعض الدراسات (Teoh et al . 1998;Chen et al. 2008) إلى ان الشركات تستخدم زيادة الاستحقاق خلال فترة طرح أسهم الشركات للاكتتاب لزيادة الأرباح التي يعتمد عليها تحديد سعر السهم السوقي ، و حاولت دراسة (السهلي 2006) اختبار فرضية ما إذا كانت الشركات

المساهمة السعودية تمارس إدارة الأرباح بطريقة ايجابية خلال فترة زيادة رأس المال وجاءت نتائج الدراسة مؤيدة لهذه الفرضية بان تلك الشركات تمارس الاستحقاق الاختياري بطريقة موجبة في السنوات التي يتم فيها زيادة رأس المال .

بالإضافة إلى ان الشركات كبيرة الحجم لديها إدارة قوية تمكنها من ان تتجاوز أنظمة التحكم الداخلية وتدفعها إلى إدارة الأرباح (Kim,et al.2003) وفي سياق آخر يرى (Scott 2003) انه كلما كبر حجم الشركة كلما كانت معرضة للتكاليف السياسية لذا فإنها تلجا إلى محاولة تفادي وتجنب هذه التكاليف باستخدام الطرق والأساليب التي تعمل على تخفيض الدخل لتجنب تعرضها للضغط والتدخل الحكومي وفرض قوانيين معينة عليها ، وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Lee and Choi 2002) انه يمكن اعتبار حجم الشركة متغير يؤثر على اتجاه الشركات نحو ممارسات إدارة الأرباح فالشركات الصغيرة تحاول تجنب التقرير عن الخسائر لذا تكون أكثر عرضة لممارسة إدارة الأرباح .

ان دور المرجع الخارجي هو إضفاء الثقة على القوائم المالية ويعتمد على الرأي الذي يبديه مستخدمي التقارير المالية وتتوقف جودة المراجعة على استقلال المراجع وخبرة فريق المراجعة مما يحدد من قدرة الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح، حيث يرى (Krishnan 2003) ان المراجعة الخارجية تلعب دورا هاما في الحد من الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح، وفي هذا المجال تناولت دراسة (Ebrahim 2001) مدى تأثير جودة المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح واثبتت الدراسة الفرضية التي قامت عليها بان جودة عملية المراجعة تحد من سلوك الإدارة نحو ممارسات إدارة الأرباح، وانه كلما زادت جودة عملية المراجعة كلما كلن هناك انخفاض في ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح وكلما كانت جودة عملية المراجعة منخفضة كلما كانت ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح بشكل اكبر .

أخلاقيات الأعمال و مهنة المحاسبة:

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات الدول ، و في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة ، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات (CORPORATE GOVERNANCE) وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية .

ولما كان المركز المالي للشركة يتأثر بمقدار الموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرتها وهيكلها التمويلي وما تتمتع به من سيولة ويسر مالي وبقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة المحيطة بها، فإن المحاسب قد يتحايل على معايير المحاسبة الدولية باستخدامها من جانبه حتى تنتهي الأزمة المالية للشركة، محاولا بذلك إقناع المدقق بوجهة نظره الإبداعية مستفيدا من المرونة في تطبيقاتها.

وإذا كانت إدارة الأرباح أو تحديد رقم الأرباح هو جزء من مهام المحاسب، فإننا لا نستطيع وضع كل اللوم على المحاسب باعتباره انه يتلاعب بالأرقام مخالفة لأخلاقيات المهنة ، فالمعروف أن هناك مفاوضات تجري بين المراجعين، والإدارة التنفيذية حول رقم الأرباح الذي يجب التقرير عنه، ومن ثم فإن معرفة هؤلاء بما يقوم به المحاسب لمصلحة الشركة بمثابة مشاركتهم بالرأي وتأييدهم لهذا العمل .

ونتيجة لما تقدم برزت الحاجة إلى وضع قواعد لممارسة المهن المختلفة (code of ethics and code of practice) بحيث تتضمن هذه القواعد الأسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد. وعلى ذلك فإن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسب تنبع من ذاته أولا ، ومن مدى إلزامه بأخلاقيات المهنة من قبل المؤسسة التي ينتمي إليها .

وفي رأي فأن العمل غير الأخلاقي في العمل المحاسبي يظهر بوضوح في حال قام المحاسب بتضليل العملاء، أو تصرفات غير قانونية من شأنها الإضرار بالآخرين، وهنا لا يكون من بين أغراض المحاسبة الإبداعية مصالح الشركة ومصالح العملاء وإنما غش العملاء لحساب الشركة.

ومن الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح هو التلاعب بالأرباح وذلك من أجل ربطها بالتنبؤات، ويشير (Fox1997) إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الأرباح الصادرة بالتقارير مع تنبؤات الأرباح .

وبشكل عام فقد أشار كل من (Dharan and Lev) في دراسة تم إعدادها عام 1993 أن المحللين في الأسواق ذات الكفاءة العالية واليقظين لن يخدعوا بممارسات المحاسبة التجميلية ، وان التغييرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف ، كما أن الدراسة أشارت إلى أن أي عملية تجميلية لصورة الدخل تقوم بها الشركة سيتبعها بالتأكيد أداء فقير في سعر السهم في الفترات و السنوات التي تلت تلك التغييرات المحاسبية لزيادة الدخل .

أن الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية يتم ذلك عن طريق ما يلي :

أ- تفعيل قاعدة " الثبات " ، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطه الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

ب- رفع كفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .

ج- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد .

عملية التدقيق ومسؤولية المدقق الخارجي و الداخلي:

نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد ، كما توفر خلالها إدارة المنشاة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين المقرضين وغيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية.

ومن هنا يمكن القول بأن مهنة التدقيق قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي لتلك المعلومات، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات (Evidence) حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارن كمدقق تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقررة (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعدالة ، الأمر الذي من شأنه يوفر تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدمي تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية الاعتماد عليها (Credibilit and Reliability) .

أن المسئولية الأساسية للمدقق تتمثل في ان يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي قامت الإدارة بأعدادها قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات.

ان عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات غير الصحيحة ، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية ، حيث انه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية مثلا، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية(Professional Auditing Standards) ، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فان تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة ، لذا فإنه يجب ان يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات ، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد (Assurance) لاكتشافها ، وعلى الرغم من انه ليس تأكيدا مطلقا إلا انه مستوى ايجابي مرتفع جدا من التأكيد ، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات سترتفع مما سيمكن أسواق راس المال من العمل كما يجب ان تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة .

ومن هنا يمكن القول بأن التدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة ،حيث يقدمون للإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض أي تحريف أو تلاعبات أو غش ، كما ينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق ان يعمل كل من أفراد المنشأة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة.

فنتيجة لزيادة مخاطر المعلومات بسبب تعقد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت والشركات وعدد عملياتها المالية التي تقوم بها واتسام عمليات التبادل بالصعوبة والتوسع فضلا عن صعوبة توصل متخذ القرار بشكل مباشر للمعلومات وإحتمال وجود تحريفات بها أو تحيز أو تأثير متعمد لمعديها على احد جوانبها ، ظهرت حتمية التدقيق ودورها المحوري الحيادي في تخفيض مخاطر المعلومات ، تعكس تلك المخاطر إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاصة بالمنشاة أو الشركة (عدم دقة القوائم المالية) .

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير الى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وللوصول الى تلك التأكيدات المعقولة يجب ان تتوافر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات غير الصحيحة. ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي :

1- **توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة ، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة ، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا ، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق.وبهذا يجب ان يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في اولويات مكاتب المراجعة .**

2- **ان ممارسة مهنة التدقيق تحتاج الى أشخاص ذو مواصفات خاصة ، بحيث يتمتعوا بالمعرفة الكافية بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار ، وبالإضافة الى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال .**

3- **يجب على مكاتب التدقيق ان تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات ، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بشكل كامل.**

4- **ان مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل تشعب أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل ، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية.**

وبشكل عام يخلص الباحث إلى أن المراجع الكفء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء ، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبة الإبداعية ، فمن الممكن ان يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا إن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة ، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فانه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية .

عرض البيانات و أختبار الفرضيات

ثبات أداة الدراسة :

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل (Cronbach's Alpha) للاتساق الداخلي للتأكد من اتساق إجابات أفراد العينة من فقرة لأخرى داخل الاختبار وبلغ ثبات الأداة (0.856) وهذا يعني أن أداة القياس تتمتع بدرجة ثبات كافية نظراً لأن الحد الأدنى المقبول في العلوم الاجتماعية يبلغ 70%.

اختبار التوزيع الطبيعي لـ Kolmogorov-Smirnov:

تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي للعينة الواحدة (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) وذلك للتأكد من أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، ويبين الجدول التالي نتائج اختبار K-S :

المتغير	قيمة K-S	قيمة Sig
أسباب الأزمة المالية العالمية	1.217	0.103
القصور في بناء معايير إعداد التقارير المالية	1.292	0.071
مرونة تطبيق البدائل المحاسبية	1.483	0.025
القصور في بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي	0.551	0.921
القصور في بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي	1.151	0.141
عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني	1.253	0.087

نلاحظ أن قيمة Sig هي اكبر من (0.05) لمعظم متغيرات الدراسة باستثناء المتغير المستقل الثاني حيث بلغت (0.025) وهذا يعني أنها تخضع لتوزيع الطبيعي في حال استخدام مستوى دلالة (0.001). وهذا يعني أن معظم متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي وتصلح لإجراء الاختبارات الإحصائية.

نتائج تحليل الارتباط:

مصفوفة الارتباط للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

المتغير التابع		المتغيرات المستقلة				
أسباب الأزمة المالية		قصور معايير إعداد التقارير	مرونة تطبيق البدائل المحاسبية	قصور معايير التدقيق الخارجية	قصور معايير التدقيق الداخلية	عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني
	Pearson	0.802**	0.816**	0.093	0.089	0.803**
	Sig.	0.000	0.000	0.460	0.483	0.000
	N	65	65	65	65	65

** الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 0.01.

يلاحظ من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في قصور معايير إعداد التقارير المالية ومرونة تطبيق البدائل المحاسبية وعدم الالتزام بمعايير السلوك المهني والمتغير التابع المتمثل في أسباب الأزمة المالية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط Pearson لتلك المتغيرات (0.802 و 0.816 و 0.803) على التوالي. كذلك فان العلاقة معنوية حيث بلغت قيمة Sig=0.000 وهي أقل من 0.01.

كذلك يلاحظ أن قيمة معامل الارتباط للمتغيرين المستقلين المتمثلين في القصور في بناء المعايير الدولية للتدقيق التي يلتزم بها المراجع الخارجي والمعايير التي يلتزم بها المدقق الداخلي مع المتغير التابع قد بلغت (0.093 و 0.089) وكذلك بلغت قيمة Sig لتلك العلاقة (0.460 و 0.483) وهذا يعني عدم وجود علاقة ارتباط معنوية.

نتائج تحليل الانحدار الخطي:

1. نتائج تحليل الانحدار للفرضية الأولى:

تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة تأثير المتغير المستقل الأول والمتمثل في قصور بناء معايير إعداد التقارير المالية في المتغير التابع والمتمثل في أسباب الأزمة المالية، وكانت النتائج على الشكل التالي:

أ- القدرة التفسيرية للنموذج:

تم حساب معامل التحديد وذلك لمعرفة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمتغيره المستقل المتمثل في قصور بناء معايير إعداد التقارير المالية. والجدول التالي يبين معاملات التحديد للعلاقة بين المتغيرين:

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
قصور معايير إعداد التقارير المالية	0.802	0.643	0.637	0.30708

من الجدول السابق نجد أن معامل التحديد بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغ (0.643) ومعامل التحديد المعدل بلغ (0.637) وهذا يعني أن قصور معايير إعداد التقارير المالية يفسر ما مقداره (63.7%) من التغير الحاصل في المتغير التابع.

ب – اختبار صلاحية النموذج:

تم اختبار صلاحية النموذج باستخدام تحليل التباين (ANOVA) ويبين الجدول التالي نتائج تحليل التباين للقصور في معايير إعداد التقارير المالية وأسباب الأزمة المالية:

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الانحدار	10.698	1	10.698	113.444	0.000
البواقي	5.941	63	0.094	-	-

يتضح من الجدول السابق صلاحية النموذج المستخدم في اختبار العلاقة التأثيرية للقصور في معايير إعداد التقارير المالية في أسباب الأزمة المالية، حيث بلغت قيمة F (113.44) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

ج. نتائج نموذج الانحدار لتأثير قصور معايير إعداد التقارير المالية على أسباب الأزمة المالية:

النموذج	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	معامل الانحدار المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
قصور معايير إعداد التقارير المالية	0.565	0.053	0.802	11.003	0.000	معنوية
الثابت	2.156	0.196	–	6.868	0.000	–

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة (11.003) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.669)، و يتضح أيضاً أن قيمة P تساوي (0,000) وهي أقل من (0,05) وهذا يدل على وجود أثر معنوي لقصور معايير إعداد التقارير المالية في أسباب الأزمة المالية، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم القائلة بعدم وجود أثر معنوي لقصور معايير إعداد التقارير المالية في أسباب الأزمة المالية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر معنوي.

2. نتائج تحليل الانحدار للفرضية الثانية:

تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة تأثير المتغير المستقل الثاني والمتمثل في مرونة تطبيق البدائل المحاسبية في المتغير التابع والمتمثل في أسباب الأزمة المالية، وكانت النتائج على الشكل التالي:

أ- القدرة التفسيرية للنموذج:

تم حساب معامل التحديد وذلك لمعرفة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمتغيره المستقل المتمثل في مرونة تطبيق البدائل المحاسبية. والجدول التالي يبين معاملات التحديد للعلاقة بين المتغيرين:

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
مرونة تطبيق البدائل المحاسبية	0.816	0.666	0.660	0.29722

من الجدول السابق نجد أن معامل التحديد بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغ (0.666) ومعامل التحديد المعدل بلغ (0.660) وهذا يعني أن مرونة تطبيق البدائل المحاسبية يفسر ما مقداره (66%) من التغير الحاصل في المتغير التابع.

ب – اختبار صلاحية النموذج:

تم اختبار صلاحية النموذج باستخدام تحليل التباين ANOVA ويبين الجدول التالي نتائج تحليل التباين لمرونة تطبيق البدائل المحاسبية وأسباب الأزمة المالية:

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الانحدار	11.073	1	11.073	125.342	0.000
البواقي	5.566	63	0.088	-	-

يتضح من الجدول السابق صلاحية النموذج المستخدم في اختبار العلاقة التأثيرية لمرونة تطبيق البدائل المحاسبية في أسباب الأزمة المالية، حيث بلغت قيمة F (125.342) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

ج. نتائج نموذج الانحدار لتأثير مرونة تطبيق البدائل المحاسبية على أسباب الأزمة المالية:

النموذج	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	معامل الانحدار المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
مرونة تطبيق البدائل لمحاسبية	0.426	0.038	0. 816	11.196	0.000	معنوية
الثابت	2.530	0.154	–	16.437	0.000	–

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة (11.196) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.669)، و يتضح أيضاً أن قيمة P تساوي (0,000) وهي أقل من (0,05) وهذا يدل على وجود أثر معنوي لمرونة تطبيق البدائل المحاسبية في أسباب الأزمة المالية، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم القائلة بعدم وجود أثر معنوي لمرونة تطبيق البدائل المحاسبية في أسباب الأزمة المالية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر معنوي.

3. نتائج تحليل الانحدار للفرضية الثالثة:

تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة تأثير المتغير المستقل الثالث والمتمثل في قصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي في المتغير التابع والمتمثل في أسباب الأزمة المالية، وكانت النتائج على الشكل التالي:

أ- القدرة التفسيرية للنموذج:

تم حساب معامل التحديد وذلك لمعرفة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمتغيره المستقل المتمثل في قصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي. والجدول التالي يبين معاملات التحديد للعلاقة بين المتغيرين:

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
قصور معايير التدقيق الخارجية	0.093	0.009	-0.007-	0.51167

من الجدول السابق نجد أن معامل التحديد بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغ (0.009) ومعامل التحديد المعدل بلغ (0.007) وهذا يعني أن قصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي يفسر ما مقداره (0.7%) من التغير الحاصل في المتغير التابع وهي نسبة منخفضة جداً.

ب- اختبار صلاحية النموذج:

تم اختبار صلاحية النموذج باستخدام تحليل التباين ANOVA ويبين الجدول التالي نتائج تحليل التباين لقصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي وأسباب الأزمة المالية:

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الانحدار	0.144	1	0.144	0.551	0.460
البواقي	16.494	63	0.262	-	-

يتضح من الجدول السابق عدم صلاحية النموذج المستخدم في اختبار العلاقة التأثيرية لقصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي في أسباب الأزمة المالية، حيث بلغت قيمة F (0.551) بمستوى معنوية (0.460) وهي أكبر من (0.05) مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل غير صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

ج. نتائج نموذج الانحدار لتأثير قصور بناء معايير التدقيق الخارجية على أسباب الأزمة المالية:

النموذج	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	معامل الانحدار المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
قصور بناء معايير التدقيق الخارجية	0.051	0.068	0. 093	0.743	0.460	غير معنوية
الثابت	4.061	0.201	–	20.207	0.000	–

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة (0.743) وهي أصغر من قيمة T الجدولية (1.669)، و يتضح أيضاً أن قيمة P تساوي (0,460) وهي أكبر من (0,05) وهذا يدل على عدم وجود أثر معنوي لقصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي في أسباب الأزمة المالية، وبالتالي يتم قبول فرضية العدم القائلة بعدم وجود أثر معنوي لقصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي في أسباب الأزمة المالية، ورفض الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر معنوي.

4. نتائج تحليل الانحدار للفرضية الرابعة:

تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة تأثير المتغير المستقل الرابع والمتمثل في قصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي في المتغير التابع والمتمثل في أسباب الأزمة المالية، وكانت النتائج على الشكل التالي:

أ- القدرة التفسيرية للنموذج:

تم حساب معامل التحديد وذلك لمعرفة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمتغيره المستقل المتمثل في قصور بناء معايير التدقيق الداخلية. والجدول التالي يبين معاملات التحديد للعلاقة بين المتغيرين:

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
قصور معايير التدقيق الداخلية	0.089	0.008	-0.008-	0.51189

من الجدول السابق نجد أن معامل التحديد بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغ (0.008) ومعامل التحديد المعدل بلغ (0.008) وهذا يعني أن قصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي يفسر ما مقداره (0.8%) من التغير الحاصل في المتغير التابع وهي نسبة منخفضة جداً.

ب- اختبار صلاحية النموذج:

تم اختبار صلاحية النموذج باستخدام تحليل التباين ANOVA ويبين الجدول التالي نتائج تحليل التباين لقصور بناء معايير التدقيق الداخلية وأسباب الأزمة المالية:

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الانحدار	0.131	1	0.131	0.499	0.483
البواقي	16.508	63	0.262	-	-

يتضح من الجدول السابق عدم صلاحية النموذج المستخدم في اختبار العلاقة التأثيرية لقصور بناء معايير التدقيق الداخلية في أسباب الأزمة المالية، حيث بلغت قيمة F (0.499) بمستوى معنوية (0.483) وهي أكبر من (0.05) مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل غير صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

ج. نتائج نموذج الانحدار لتأثير قصور بناء معايير التدقيق الداخلية علىأسباب الأزمة المالية:

النموذج	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	معامل الانحدار المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
قصور بناء معايير التدقيق الداخلية	0.047	0.066	0. 089	0.706	0.483	غير معنوية
الثابت	4.089	0.172	–	23.716	0.000	–

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة (0.706) وهي أصغر من قيمة T الجدولية (1.669)، و يتضح أيضاً أن قيمة P تساوي (0,483) وهي أكبر من (0,05) وهذا يدل على عدم وجود أثر معنوي لقصور بناء معايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي في أسباب الأزمة المالية، وبالتالي يتم قبول فرضية العدم القائلة بعدم وجود أثر معنوي لقصور بناء معايير التدقيق الداخلية في أسباب الأزمة المالية، ورفض الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر معنوي.

نتائج تحليل الانحدار للفرضية الخامسة:

تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة تأثير المتغير المستقل الخامس والمتمثل في عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني في المتغير التابع والمتمثل في أسباب الأزمة المالية، وكانت النتائج على الشكل التالي:

أ- القدرة التفسيرية للنموذج:

تم حساب معامل التحديد وذلك لمعرفة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمتغيره المستقل المتمثل في عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني. والجدول التالي يبين معاملات التحديد للعلاقة بين المتغيرين:

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني	0.803	0.645	0.640	0.30603

من الجدول السابق نجد أن معامل التحديد بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغ (0.645) ومعامل التحديد المعدل بلغ (0.64) وهذا يعني أن عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني يفسر ما مقداره (64%) من التغير الحاصل في المتغير التابع.

ب- اختبار صلاحية النموذج:

تم اختبار صلاحية النموذج باستخدام تحليل التباين ANOVA ويبين الجدول التالي نتائج تحليل التباين لعدم الالتزام بمعايير السلوك المهني وأسباب الأزمة المالية:

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الانحدار	10.738	1	10.738	114.661	0.000
البواقي	5.900	63	0.094	-	-

يتضح من الجدول السابق صلاحية النموذج المستخدم في اختبار العلاقة التأثيرية لعدم الالتزام بمعايير السلوك المهني في أسباب الأزمة المالية، حيث بلغت قيمة F (114.661) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

ج. نتائج نموذج الانحدار لتأثير عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني على أسباب الأزمة المالية:

النموذج	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	معامل الانحدار المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
عدما لالتزام بمعايير السلوك المهني	0.625	0.058	0.803	10.708	0.000	معنوية
الثابت	1.824	0.225	–	8.092	0.000	–

يتضح من الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة (10.708) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.669)، و يتضح أيضاً أن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يدل على وجود أثر معنوي لعدم الالتزام بمعايير السلوك المهني في أسباب الأزمة المالية، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم القائلة بعدم وجود أثر معنوي لعدم الالتزام بمعايير السلوك المهني في أسباب الأزمة المالية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر معنوي.

النتائج

1- أن التطبيقات المحاسبية و ما نتج عنها من معلومات غير صحيحة، و ضعف السلوك المهني و الأخلاقي للقائمين على الوحدات المحاسبية كان من الأسباب التي ساعدت على حدوث الازمة المالية العالمية ، فقد كانت هنالك علاقة ارتباط قوية بين المتغير التابع وهو الازمة المالية و كلا من المتغيرات المستقلة و المتمثلة في قصور بناء معايير المحاسبة و المرونة في السياسات المحاسبية و ضعف السلوك المهني و الاخلاقى للمدقق الخارجي و الادارة .

2- تبين من خلال البحث إن المنظور الأخلاقي للمحاسبة هو أساس لا يمكن تجاهله ، حيث يتضح ان هنالك أخلاقيات تحكم المهنة وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود مهنة المحاسبة الى مراتب المهن الأخرى ، الأمر الذي سيساهم دور أكبر للمهنة في الحياة الاقتصادية و المالية و تحقيق استقرار في اسواق راس المال .

3- ان مهمة المدقق ليست سهلة في ظل كبر حجم الشركات وتشعب وتشابك أنشطتها ومصالحها والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل لذا فانه يجب على مكاتب التدقيق تطوير كفاءات العاملين لديها لتمكينهم من تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعبات أو تحريف أو غش مالي .

4- وجود أزمة ثقة في البيانات و المعلومات المحاسبية المنشورة من قبل الشركات و هذا انعكس لتشمل شركات تدقيق الحسابات ايضا و أن هنالك تدخلا واضحا من قبل أصحاب المصالح ورجال المال و السياسة في مهنة المحاسبة ويمثل انهيار كبريات الشركات العالمية أنرون و ليمان برازر و غيرها أكبر حدث اقتصادي و مالي ساهم بازدياد فجوة عدم الثقة بالبيانات المحاسبية .

5- هنالك زيادة في مخاطر المعلومات بسبب تعقد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت والشركات وعدد عملياتها المالية التي تقوم بها واتسام عمليات التبادل بالصعوبية والتوسع وهذا أدى الى استحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بشكل كامل و بالتالي فان عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات غير الصحيحة.

التوصيات

1- يجب التركيز ليس فقط على البعد الفني للعملية المحاسبية من خلال اصدار المعايير و التعليمات المحاسبية المحلية و الدولية و إنما لا بد من إعادة النظر في مقومات مهنة المحاسبة من منظور عالمي شاملا ككل لأن الأزمة المالية الراهنة لست أزمة مالية بحتة و أنما هي أزمة فكرو ثقافة و أخلاق ، بدءا من الأطر و القواعد القانونية للمهنة مرورا بمعايير المحاسبة و المراجعة و سلوك و أخلاقيات المهنة و انتهاء بالرقابة على جودة الأداء المهني التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد .

2- أن الأزمة المالية العالمية الحالية أكدت أهمية أن يشهد العالم من متغيرات متعددة و في مقدمتها مهنة المحاسبة وأن توجيه الاتهام على أن المحاسبة على أنها أحد أسباب الأزمة لدليل على أهمية و مكانة مهنة المحاسبة في المتغيرات القادمة و بالتالي لا بد من مشاركة مهنة المحاسبة بمفاهيمها و قواعدها و أخلاقيتها في صياغة النظم والقواعد القانونية و المالية و الاقتصادية الجديدة .

3- أظهرت نتائج الدراسة أن وجود جهات تشريعية متعددة لبناء معايير المحاسبة الدولية كان من الأسباب التي أدت إلى ضعف الثقة في البيانات المحاسبية المنتجة لهذا لا بد من وجود جهة تشريعية عالمية موحدة للمعايير ملزمة لجميع الهيئات و الشركات العالمية

4- إذا كانت كبريات الشركات العالمية قد وجهت الاتهام و الشكوك إلى مهنة المحاسبة فهذا يؤكد على الدور الهام والحيوي لهذه المهنة في الاقتصاد العالمي لهذا لا بد من وجود توافق على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأساليب مراجعتها مع المعطيات الاقتصادية و الاجتماعية للبيئة التي تطبق فيها فبدون ذلك التوافق لن تستطيع تلك المعايير الدولية للمحاسبة من عكس الواقع الاقتصادي و المالي للبيئة التي تطبق فيها .

المراجع

المراجع العربية :

1- أمين السيد أحمد لطفي ، "مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة " ص 20.

2- الباوردي ، شريف محمد (2002) تحليل لأساليب التأثير على النتائج و المراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه ، مجلة الفكر المحاسبي _ قسم المحاسبة والمراجعة _ كلية التجارة _ جامعة عين الشمس ، السنة السادسة ، العدد الأول : 72-163 .

3- السهلي ، محمد سلطان (2006) إدارة الربح في الشركات السعودية ، مجلة معهد الإدارة العامة – معهد الإدارة العامة ، المجلد السادس والأربعون ، العدد الثالث : 513-543 .

4- جنيدي ، محمد سعيد (2004) اثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك علة إدارة الأرباح : دراسة تحليلية ، المجلة العلمية للدراسة والتمويل – كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني : 57-95 .

5- خليفة ، محمد عبد العزيز (2003) إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير على القوائم المالية : دراية ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي – قسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة – جامعة عين شمس السنة السابعة ، العدد الثاني :123-222 .

6- محمد أل عباس ، التقرير المالي والقوائم ربع السنوية، مجلة الاقتصادية، عدد 31 مايو 2006

7- يحيى محمد أبو طالب ، "المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة " ص 205-215

المراجع الأجنبية :

1- AICPA,"(2004) AICPA Letter TO SEC Concept Release on International Accounting Standards, New York ,

2- Al-Khabash , A.,& Al-Thuneibat, A. (2009). Earnings management practices from the perspective of external and internal auditors Evidence from Jordan. Managerial Auditing Journal, 24(1), 58-80.

3- (4) 3- Amat, O. and Blake, J. (2003), “ The Ethics of Creative Accounting” p22.

4- Bartov, E, (1993). The Timing of Asset Sales and Earnings Manipulation. The Accounting Review, 68(4), 840-855.

5- Bergstresser, D., & Philippon, T. (2006). CEO incentives and earnings management. Journal of Financial Economics, 80(3), 511-529.

6- 6-Boulding, k. K., (1977) Economics and Accounting: The Uncongenial Twins, in Studies in Accounting, edited by w. Baxter and s. Davidson.

7- (3) 7- Breton, G. and Taffler , R. J. ,(2002) “ Creative Accounting and Investment Analyst Response”P98.

8- Chen, R., Wang, C., & Shi, R. (2008). R&D intensity and the performance of IPOS. International Journal of Innovation and Learning5, 2412154.

9- Cheng, Q., & Warfieeld, T. (2005). Equity Incentives and Earnings Management. The Accounting Review, 80(2), 441-476.

10- Christensen, P., Demski, J., & Frimor, H. (2002). Accounting Policies in Agencies with Moral Hazard and Renegotiation. Journal of Accounting Research, 40(4), 1071-1090.

11- Dechow, P., Skinner, D.(2000). Earnings management: reconciling the views accounting academics, practitioners and regulators. Accounting Horizons, 14,235-250.

12- Dechow, P., Sloan, R., & Sweeney, A. (1995). Detecting earnings management. The Accounting Review, 70, 193-225.

13- DeFond, M., & Park, C. (1997). Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings. Journal of Accounting Economics, 23(2), 115-139.

14- Dye, R.(1988). Earnings Management in an Overlapping Generations Model. . Journal of Accounting Research, 26, 194-235.

15- Ebrahim, A. (2001). Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: Additional Evidence. Working Paper, Rutgers University.

16- Fischer, M. and K. Rosenzweig: (1995), 'Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management', Journal of Business Ethics 14, P444

17- Graham, J.R., Harvey C. R. and Rajgopal, S.(2005). The Economic Implications of Corporate Financial Reporting. Journal of Accounting and Economics, 40 (1-3),3-73.

18- 18-Healy, P. M. and Wahlen , J. M.(2005), " A Review of the Creative Accounting Literature and its Implications for Standard Setting "p12-13

19- 19-Healy, P. M. and Wahlen, J. M. (2006) "A Review of the Creative Accounting Literature and its Implications for Standard Setting". p 15-16

20- Herrmann, D., Inoue, T.,& Thomas, W.(2003). The sale of assets to manage earnings in Japan. Journal of Accounting Research, 41(1), 89-108.

21- Jiraporn, P., Miller, G., Yoon, S.,& Kim, Y.(2008). Is Earnings management Opportunistic or Beneficial? : An Agency Theory. International Review of Financial Anslysis 17,622-634.

22- John Blake and Jack Dowds,(1999) The Ethics of Creative Accounting.

23- Kim,Y.,Liu, C.,& Rhaa, S.(2003). The Relation of Earnings Management to Firm Size Working Paper, University of Hawai i.

24- Krishnan, G.(2003). Audit quality and the pricing of discretionary accrual. Auditing, 22, 109-126.

25- 25-Lee, B., & Choi,B.(2002). Company size, auditor type, and earnings management. Journal of Forensic Accounting, III, 27-50.

26- Levitt, A. (1998). Speech by SEC Chairman: The numbers game. Remarks delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, September 28, 1998. Available at http://www.sec.gov/news/speeches/spch220.txt.

27- Lyons, D.: (1984), Ethics and the rule of law (Cambridge University Press, Cambridge),P196

28- Makar, S.,Alam, P.,& Pearson, M.(2002). Earnings Management: When Dose Juggling the Numbers Become Fraud? Fraud Magazine, 14(1).

29- McAnally,M., Srivastava, A.,&Weaver, C.(2008). Executive stock options missed earning targets and earnings management. The Accounting Review, 83(1), 185-216.

30- McVay, S. (2006). Earnings Management Using Classification Shifting: An Examination of Core Earnings and Special Items. The Accounting Review, 81(3), 721-743.

31- 31- Naser, K. and M. Pendlebury: (1992), 'A Note on the use of Creative Accounting' British Accounting Review 24 , p 4

32- Naser, K. and M. Pendlebury:(1992), 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24,P 111.

33- Noronha, C., & Zeng, Y.(2008). Earnings Management in China: an exploratory study. Managerial Auditing Journal, 23(4), 367-385.

34- Parfet, W.(2000). Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective.). Accounting Horizons, 14,481-488.

35- Plato: (1992), Republic, translated by G. M. Grube, revised by C. D. Reeve (Hackett

36- 36-Revsine, L.: (1991), 'The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis', Accounting Horizons, December 16–27

37- Roychowdhury, S.(2006). Earnings Management through Real Activities Manipulation. Journal of Accounting &Economics 24(1), 335-370.

38- -Schipper, K. (1989) Commentary on Earnings Management. Accounting Horizons, 3, 91-102.

39- Scott, W. (2003), Financial Accounting Theory. Toronto: Prentice Hall.

40- 40-Shuto, A. (2007). Executive Compensation and Earnings Management Empirical Evidence from Japan. Journal of International Accounting Auditing and Taxation 16,1-26

41- Solomon, R. C.:(1993), 'Corporate Roles, Personal Virtues: An Aristotelian

42- Sun, L., & Rath , S. (2008) . Fundamental Determinants Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism-: An Integration of Earnings Management Perspectives. International Review of Business Research Papers, 4(4) , 406-420.

43- Sun, L., & Rath, S. (2009). An Empirical Analysis of Earnings Management in Australia. International Journal of Business, Economics, Finance and Management Sciences, 1(2), 150-166.

44- Teoh , S ., Welch , I , a., & Wong , T. (1998) . Earnings management and the underperformance of seasoned equity offerings. Journal of Financial Economics,, 50, 63-99.

45- Wahlen, j. (1994). the nature of information in commercial bank loan loss disclosures. The Accounting Review, 69 (2) , 455- 478 .

46-**http://econpapers.repec.org/.**